

**DECIZIA NR. 2598/2019**  
**privind soluționarea contestațiilor formulate de**  
**AL din mun. X, județul X,**  
**înregistrate la D.G.F.P. X sub nr. 32808/22.10.2018 și nr. 912/10.01.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată, de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. X5147/10.10.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 32808/22.10.2018, cu privire la contestația formulată de dl **AL**, CNP X, domiciliat în mun. X, str. L C. Babeș, nr. 9, bl. 13, sc. B, ap.6, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 57426/01.10.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018 **și are ca obiect suma totală de X lei din care T lei TVA, I lei impozit pe venit și C lei CASS, precum și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei.**

De asemenea, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 37341/ 13.11.2018, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, respectiv împotriva sumei totale de **A lei.**

Contestația formulată împotriva Deciziilor nr. X4048/30.07.2018, nr. X4049/30.07.2018 și nr. X4050/ 30.07.2018 a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării comunicării deciziilor, respectiv data de **13.08.2018** și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv **28.09.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul conținând contestația în original.

Pentru contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, se reține că nu a fost anexat la dosar document din care să rezulte data comunicării deciziei de accesorii dar, având în vedere data emiterii Deciziei, respectiv data de **12.10.2018** și data depunerii contestației la organul fiscal, **12.11.2018**, se constată că a fost respectat termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestațiile sunt formulate prin avocat TT, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria X nr. 152874/2018 și sunt semnate în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de dl AL din mun. X, prin avocat.

***/.* Prin contestația formulată, dl AL din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/ 30.07.2018, precum și a Procesului verbal X 3619/04.07.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X 4047/30.07.2018, acte emise de către A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.**

Totodată, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 37341/13.11.2018, și transmisă la Serviciul soluționare contestații sub nr. 912/10.01.2019, **societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, cu privire la accesoriile în sumă totală de A lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.**

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că echipa de inspecție fiscală a reținut că în perioada 01.10.2012-31.12.2015 dl AL a efectuat un număr de 69 tranzacții cu bunuri mobile, și a concluzionat că acesta a desfășurat o activitate independentă în scopul obținerii de venituri din vânzarea de bunuri mobile.

#### **A) Pe linie de procedură**

1) Contestatarul consideră că perioada supusă verificării cuprinsă în intervalul 01.01.2012- 31.12.2012 nu mai putea face obiectul inspecției fiscale în vederea stabilirii de obligații fiscale cu titlu de impozit pe venit, contribuții de asigurări sociale de sănătate sau TVA, la care se adaugă obligațiile de plată accesorii și invocă în susținere prevederile art. 91 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2) Petentul consideră că dispozițiile legale care stabilesc obligația sa de a se înregistra ca plătitor de TVA încalcă principiul certitudinii impunerii, și invocă prevederile art. 6 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, conform cărora „*proiectul de act normativ trebuie să instituie reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă*”.

Totodată, dl AL invocă principiul „*in dubio contra fiscum*” conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale, recte, în favoarea contribuabilului.

Contestatarul susține că, spre deosebire de legea penală, unde necunoașterea sau cunoașterea greșită a dispozițiilor legale nu apără de pedeapsă, dispozițiile Codului fiscal nu sunt obligatoriu a fi cunoscute de către toți cetățenii, obligațiile instituite de legea fiscală, precum și normele de interpretare sau de aplicare a acesteia, trebuind a fi aduse la cunoștința populației, impuse de organele abilitate ale statului și nu lăsate la aprecierea contribuabilului. Acesta impută organelor fiscale faptul că nu i s-a adus la cunoștință că trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, considerând că astfel, în favoarea sa operează principiul „*in dubio contra fiscum*”, neputând fi sancționat pentru neînregistrarea în scopuri de TVA, atâta timp cât însuși organul fiscal a omis efectuarea acestui demers.

#### **A) Pe fond**

Potentul susține că nu are calitate de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal deoarece actele de vânzare- cumpărare ce au avut ca obiect autoturismele analizate de inspectorii fiscali nu intră în categoria tranzacțiilor care prin natura lor fac obiectul taxării din punct de vedere al TVA, precizând că nu există caracterul de continuitate în lipsa existenței scopului revânzării, scop ce trebuie să existe (și să fie dovedit) la momentul dobândirii (achiziției în scopul revânzării).

În motivarea în drept a contestației este invocată jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-180/10 și C 181/10 Slaby și Kuc (pct. 45) din care rezultă că simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun, nu constituie prin ea însăși o activitate economică.

Potentul consideră că faptul că au fost realizate mai multe tranzacții cu bunuri mobile nu dă automat caracter continuu și de activitate comercială acestora și că organele de control nu au făcut dovada faptului că din înstrăinarea bunurilor mobile în discuție ar fi realizat un venit permanent și că acest venit este îndeletnicirea sa.

Contestatarul interpretează prevederile art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în sensul că instituie obligația imperativă a autorității de a înregistra contribuabilul ca plătitor de TVA și consideră că din moment ce autoritatea, în calitate de profesionist, nu a dispus înregistrarea contestatarului în scop de TVA, în mod evident nu îi puteau fi imputate obligații fiscale cu acest titlu. Acesta face referire la jurisprudența europeană, în Hotărârea din 07.10.2011 CEDO în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina, din care s-au evidențiat o serie de considerente și principii în materia aplicării taxei pe valoarea adăugată, în care Curtea a opinat

că *absenta predictibilității necesare și a clarității legislației naționale cu privire la o asemenea problemă fiscală importantă, generând interpretări juridice contrare, determină nerespectarea cerinței privind „calitatea dreptului” prevăzută de Convenție.*

Petentul invocă decizia CJUE în cauza Salomie&Oltean și susține că organele fiscale erau datoare ca în timpul controlului fiscal în cadrul căruia stabileau calitatea de persoană impozabilă a unei persoane, să scadă din cuantumul TVA care trebuia colectat cuantumul TVA care era deductibil pentru perioada în discuție.

Contestatarul dezaprobă metoda de lucru a organelor de control care nu i-au acordat dreptului de deducere a TVA, încălcând astfel principiul neutralității fiscale și precizează că inspectorii fiscali trebuiau să țină cont de o serie de costuri (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto) pentru care trebuia să se acorde drept de deducere, chiar dacă nu au fost păstrate documentele primare acestea putând fi estimate.

Persoana verificată mai precizează că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152<sup>2</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale).

Reclamantul susține că acest regim special se aplică de drept în speță, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, și consideră că textul art. 152<sup>2</sup> alin. (2) este imperativ în acest sens, singura derogare de la acest regim fiind lăsată la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, petentul afirmă că organul fiscal trebuia să stabilească „baza de impunere” ținând cont de faptul că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli, și pretinde că organului fiscal trebuia să procedeze la estimarea cheltuielilor în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme, însumând 11 lei în anul 2012 și 12 lei în 2013, pe motiv că nu au fost prezentate documente de plată, petentul susține că din moment ce s-a făcut dovada înstrăinării ulterioare de către contribuabil a acelorași bunuri și însăși organul fiscal probează caracterul economic al tranzacțiilor, este cât se poate de evident faptul că prețul acestor autoturisme a fost achitat în vederea dobândirii lor.

Totodată, persoana impozabilă contestă modalitatea în care procedează organul de control, susținând că acesta estimează în detrimentul contribuabilului prețul de vânzare al autoturismelor când acesta este mai mic decât prețul de achiziție, însă înlătură integral de la beneficiul deductibilității prețul de achiziție.

Contestatorul sesizează că la stabilirea unor obligații de plată cu titlu de TVA organele de control s-au raportat la alte sume de bani decât cele stabilite în contractele de vânzare-cumpărare cu titlu de preț, în sensul că organul de inspecție fiscală a apreciat în cazul autoturismelor vândute cu un preț mai mic decât prețul de achiziție, că obligația de plată cu titlu de TVA trebuie calculată prin raportare la prețul de achiziție, iar nu la prețul de vânzare, motivând că înstrăinarea nu se putea realiza la un preț inferior prețului de cumpărare, întrucât tranzacția nu ar mai fi fost purtătoare de profit și consideră că inspectorii fiscali nu aveau aptitudinea de a stabili un alt preț de vânzare în baza propriilor aprecieri subiective, indiferent dacă prețul de vânzare stabilit de către părțile contractante este mai mic, mai mare sau egal cu prețul de achiziție.

În susținerea contestației, petentul afirmă că o parte dintre autoturismele utilizate de el și de familia sa în scop personal nu au fost excluse din cadrul tranzacțiilor impozabile, cu toate că utilizarea în scop personal înlătură posibilitatea existenței scopului revânzării la momentul achiziției.

În ceea ce privesc accesoriile aferente sumelor contestate, petenta afirmă că i-au fost în mod greșit imputate, motivând că și obligația principală producătoare de accesorii reprezintă un act contrar dispozițiilor legale în materie fiscală.

Potentul susține că organul fiscal a fost înștiințat semestrial, urmare a obligațiilor declarative stabilite în sarcina notarilor publici, despre tranzacțiile derulate de către contestator, așadar, trebuia să verifice la timp și în fiecare an tranzacțiile efectuate de către dl AL și să stabilească existența obligației de plată a taxei pe valoare adăugată, cât și cuantumul acesteia și scadența, pentru a putea ști cât și până la ce dată trebuie să se plătească/ sau dacă există obligație de plată.

Potentul precizează că în lipsa emiterii unei decizii de impunere care să stabilească în concret suma ce trebuie plătită cu titlu de TVA și data scadenței, și în lipsa comunicării către contribuabil a unei astfel de decizii, nu poate ști cât să plătească și până la ce dată.

**II.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018 și prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018**, corectată material în 19.09.2018, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X4047/30.07.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au stabilit suplimentar de plată în sarcina **d-lui AL, CNP X**, obligații fiscale suplimentare de plată **în sumă totală de X lei din care T lei TVA**, perioada verificată fiind 01.10.2012-31.12.2015, **I lei impozit pe venit**, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și **C lei CASS**, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015.

**Totodată prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018 a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, în sumă de V lei.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. X4047/ 30.07.2018, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 04.05.2018- 05.07.2018, la sediul organului de control, data de începere a inspecției fiscale fiind menționată în Procesul-verbal nr. X2490/04.05.2018 (deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control).

Echipa de inspecție fiscală menționează faptul că dl. AL nu a dat curs solicitării sale de a se prezenta la sediul A.J.F.P. X în data de 04.05.2018, deși conform confirmării de primire, Invitația nr. X2263/24.04.2018 i-a fost comunicată în data de 30.04.2015.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2012-31.12.2015 dl AL a achiziționat un număr de 88 de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate, în cauză fiind incidente prevederile art. 7 alin. (1) și ale art. 46 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 coroborat cu dispozițiile pct. 18, 19 și 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 46 din Codul fiscal.

Inspectorii precizează că multitudinea operațiunilor de vânzare, precum și din faptul că autovehiculele au fost achiziționate în scopul revânzării, și a obținerii de venituri din această activitate, denotă caracterul comercial al activității desfășurate de dl. AL, astfel că, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008, persoana fizică avea obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale.

Având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511 - Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone).

Organele de control menționează că pentru perioada verificată, contribuabilul nu a întocmit și utilizat documente financiar- contabile și nici formulare financiar - contabile.

### **1) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**

În baza documentelor avute la dispoziție până la data încheierii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul trimestrului IV 2012, respectiv în data de 30.11.2012, contribuabilul verificat a depășit plafonul de scutire de TVA, de 220.000 lei, realizând o cifră de afaceri de CA lei. Drept urmare, conform prevederilor art. 152, alin. (1), (2) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu 01.07.2012) acesta avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până în data de 10.12.2012, urmând să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.01.2013.

Organele de control au stabilit că perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată pe care trebuia s-o utilizeze contribuabilul, în intervalul 01.01.2013- 31.12.2015, în cazul în care ar fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, ar fi fost:

- pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2012, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de CA1 lei, sub plafonul de 442.910 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2012, adică 4,4291 lei/euro);
- pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2013, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de CA2 lei, sub plafonul de 446.390 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2013, adică 4,4639 lei/euro);
- pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2014, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de CA3 lei, sub plafonul de 448.340 lei(100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2014, adică 4,4834 lei/euro).

#### **1.1) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă**

În vederea aplicării prevederilor art. 145, alin. (1), alin. (2) lit. a) și art. 146, alin. (1), lit. (a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 09.07.2015, în cauza C - 183/14 (Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean vs. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj), echipa de inspecție fiscală a solicitat, în scris, d-lui AL, prin adresele nr. X2492/04.05.2018 și nr. X3011/31.05.2018, să prezinte documente justificative, în original, respectiv, facturi, bonuri fiscale, chitanțe, contracte prestări servicii, extrase de cont, dovada plății impozitului pentru autoturismele achiziționate, devize reparații, dacă este cazul, precum și alte documente similare, în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate cu operațiunile de achiziție și de vânzare a autoturismelor în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015.

Adresele mai sus menționate au fost confirmate de primire de către contribuabil în 11.05.2018, respectiv în 19.06.2018 dar acesta nu a prezentat, în timpul desfășurării inspecției fiscale, documentele solicitate și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Drept urmare, la fundamentarea constatărilor organele de control au avut în vedere documentele puse la dispoziție de Consiliul Local al Municipiului X- Direcția Fiscală, din care s-a constatat faptul că în perioada 01.01.2013 (data de la care contribuabilul verificat trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA)- 31.12.2015, dl. AL a achiziționat autovehicule, în scopul revânzării acestora. Autovehiculele înstrăinate în perioada 01.01.2013 -31.12.2015 (în număr de 62) au fost achiziționate de la:

- persoane fizice neimpozabile cu domiciliul în România și în Comunitate, în baza unor contracte de vânzare - cumpărare;
- R Olanda, în baza facturii nr. 61-2012 din 11.07.2012, în valoare de 800 euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- A-S Germania, DEX, în baza facturii nr. 147.2012/31.05.2012, în valoare de 1.500 euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- AA SRL, RO11371519, în baza facturii nr. 1512013/17.09.2012, emisă cu TVA;

- I.I. RC, CIF X, în baza facturii nr. 444/28.12.2012, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- D Olanda, NLY, în baza facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- H Olanda, NLY, în baza facturii nr. 202277/14.08.2013, emisă cu TVA;
- I.I. BCA, CUIX, în baza facturii nr. 14/20.05.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- O Auto's Olanda, NLY, în baza facturii nr. 140347/06.11.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- LC Olanda, NLY, în baza facturii nr. fn/30.01.2015, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată.

### **1.2) Taxa pe valoarea adăugată colectată**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după data de la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, respectiv data de 01.01.2013, și până la data de 31.12.2015, acesta a efectuat un număr de 62 de tranzacții de înstrăinare autovehicule, contravaloarea acestora fiind încasată în numerar.

Pentru perioada 01.01.2013- 31.12.2015, echipa de inspecție fiscală a calculat o bază impozabilă a taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de CA5 lei, din care:

- pentru anul 2013 o bază impozabilă în sumă de CA2 lei, aferentă vânzării unui număr de 10 (zece) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de T1 lei (CA2 lei x24%);
- pentru anul 2014 o bază impozabilă în sumă CA3 lei, aferentă vânzării unui număr de 25 (douăzeci și cinci) de autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de T2 lei (CA3 lei x24%);
- pentru anul 2015 o bază impozabilă în sumă CA4 lei, aferentă vânzării unui număr de 27 (douăzeci și șapte) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de T3 lei (CA4 lei x24%).

Organele de inspecție fiscală precizează în raportul de inspecție că, în vederea aplicării prevederilor Anexei 1 din OMFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011, au solicitat contribuabilului AL, prin adresele nr. X2491/04.05.2018 și nr. X3010/ 31.05.2018, să le pună la dispoziție declarația pe propria răspundere autenticată de către un notar public din care să rezulte că nu mai are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată. Deși adresele mai sus menționate au fost comunicate contribuabilului în data de 11.05.2018, respectiv în data de 19.06.2018, acesta nu a prezentat, în timpul desfășurării inspecției fiscale, declarația în cauză solicitată și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea aplicării prevederilor legale mai sus menționate, și au stabilit TVA suplimentară de plată prin aplicarea cotei standard de 24%, asupra prețului de vânzare a autovehiculelor.

Astfel, pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2015, aferent bazei impozabile în sumă de CA5 lei, s-a stabilit TVA colectată în sumă de **T lei** (CA5 lei x24%).

### **2) În ceea ce privește impozitul pe venit**

Echipa de control a constatat că în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, contribuabilul AL a achiziționat și înstrăinat, un număr de 88 (optzeci și opt) de autovehicule rulate. Organele de control precizează că documentele de vânzare - cumpărare au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către Consiliul Local al Municipiului X- Direcția Fiscală prin adresele nr. 449049/04.11.2016 și nr. 293427/05.04.2018 și că, până la data încheierii inspecției fiscale, contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ și nici nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

La stabilirea caracterului comercial al activității de comercializare de autovehicule organele de control au avut în vedere multitudinea operațiunilor de vânzare, faptul că achiziția de autovehiculele a fost efectuată în scopul revânzării, precum și faptul că în perioada anilor fiscali

2012 -2015 contribuabilul a realizat venituri din această activitate, tranzacțiile cu bunuri mobile având caracter de continuitate.

Astfel, având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspecție fiscală consideră că, dl AL a desfășurat o **activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

Organele de control precizează că din analiza tuturor contractelor de vânzare- cumpărare au constatat că într-un număr de 10 contracte de vânzare, autovehiculele au fost vândute la un preț mai mic decât prețul de achiziție, deși între data achiziției și data înstrăinării autovehiculelor vândute este o perioadă foarte scurtă de timp, iar în cazul unui contract de vânzare, acesta nu are specificat prețul de vânzare al autovehiculului. În temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali consideră că contribuabilul trebuia să vândă cele 10 de autovehicule, cel puțin la prețul de achiziție.

În sprijinul concluziei de mai sus organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 1172 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, respectiv faptul că, contractul cu titlu oneros, cum sunt de altfel și cele 10 contracte la care se face referire mai sus, este un contract prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj. Inspectorii fiscali rețin că dl. AL avea posibilitatea să facă dovada unei eventuale depreciere a acestor autovehicule, în perioada scurtă de timp dintre data achiziției și data vânzării, în baza unui raport de expertiză tehnică așa cum, este prevăzut și la pct. 36 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru cele 10 (zece) vânzări de autovehicule la care prețul de achiziție a fost mai mare decât prețul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul.

De asemenea, referitor la autovehiculul al cărui preț de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul în cauză.

În urma inspecției a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de I lei, și o pierdere în sumă de V lei pentru anul 2014, astfel:

**Pentru anul fiscal 2012** echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de CA1 lei, din care suma de CA6 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de CA7 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru acest an cheltuieli deductibile în sumă totală de I3 lei, care se compun din:

- suma de I4 lei reprezintă valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de I5 lei, reprezentând valoarea autoturismului Peugeot 407, nr. de identificare Q, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 03.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.03.2012, respectiv I6 euro (echivalent I5 lei la cursul de 4,3558 lei/euro din data de 08.03.2012);
- suma de I7 lei, reprezentând valoarea autoturismului Ford Fiesta, nr. de identificare W, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 25.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 02.04.2012, respectiv I8 euro (echivalent I7 lei la cursul de 4,3791 lei/euro din data de 02.04.2012);
- suma de I9 lei, reprezentând valoarea autoturismului Opel Signum, nr. de identificare W, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 30.04.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 12.05.2012, respectiv I10 euro (echivalent I9 lei la cursul de 4,4265 lei/euro din data de 08.03.2012);

Organele de control precizează că pentru achizițiile de autovehicule rulate de la R Olanda (conform facturii nr. 61-2012/11.07.2012, în valoare de X euro -I11 lei), A-s Germania (conform facturii nr. 147/31.05.2012, în valoare de X euro- I12 lei la cursul BNR de 4,4652 lei/euro din data de 31.05.2012), AA SRL RO11371519 (conform facturii nr. 1592013/17.09.2012, în valoare de I13 lei) și I.I. ROMAN IONEL CONSTRUCT, CIF 27453771 (conform facturii nr. 444/28.12.2012, în valoare de X euro- I14 lei la cursul valutar de 4,4291 lei/euro din data de 28.12.2012), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (I11+ I12+ I13+ I14= I15 lei) deoarece nu a prezentat documente de plată, în speță fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală precizează că, prin adresele nr. X2492/ 04.05.2018 (confirmată de primire de contribuabil în data de 11.05.2018) și nr. X3011/31.05.2018 (confirmată de primire de contribuabil în data de 19.06.2018), au fost solicitate contribuabilului documente justificative, respectiv documente de plată, dar până la data încheierii inspecției fiscale contribuabilul nu a răspuns solicitării și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Astfel, echipa de inspecție fiscală au stabili pentru anul 2012 un venit brut în sumă de CA1 lei, a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de I3 lei, determinând venit net impozabil în sumă de I16 lei, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venit în sumă de **I17 lei (I16 lei x 16%)**, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**Pentru anul fiscal 2013** echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **CA2 lei**, din care suma de CA8 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de CA9 lei reprezintă diferența stabilită de inspectorii fiscali pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de I18 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

Pentru achizițiile de autovehicule rulate de la D Olanda (conform facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în valoare de X euro- I19 lei la cursul BNR de 4,4847 lei/euro din data de 12.09.2013) și H Wisselink Olanda (conform facturii nr. 202277/14.08.2013, în valoare de X euro- I20 lei la cursul BNR de 4,4278 lei/euro din data de 14.08.2013), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (I19+I20= I21 lei), având în vedere faptul că, acesta nu a prezentat documente de plată, fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Pentru anul 2013, contribuabilul AL, la venitul net impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de **I22 lei**, datorează un impozit pe venit în sumă de **I23 lei (I22x 16%)**, calculat prin aplicarea cotei de 16%, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**Pentru anul fiscal 2014** echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **CA3 lei**, din care suma de CA10 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de CA11 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de I24 lei, din care suma de I6 lei reprezintă valoarea chitanței nr. 14/20.05.2014, emisă de I.I. BCA, ROX, aferentă facturii nr. 14/20.05.2014.

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la O Auto's Olanda, conform facturii nr. 140347/06.11.2014, în valoare de X euro (I25 lei la cursul BNR de 4,4277 lei/euro din data de 06.11.2014), organele de control au stabilit că persoana impozabilă nu beneficiază de drept de deducere deoarece nu a prezentat documente de plată.

Pentru anul 2014, contribuabilul AL a înregistrat pierdere în sumă de V lei (CA3- I24 lei).



**Pentru anul fiscal 2015** echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de CA4 lei, din care suma de CA12 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de CA13 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de I26 lei, care se compun din:

- suma de I27 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de I28 lei, reprezentând valoarea autoturismului VW Golf, nr. de identificare W, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 13.01.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.02.2015, respectiv X euro (echivalentul a I28 lei la cursul de 4,4143 lei/euro din data de 08.02.2015);
- suma de I29 lei, reprezentând valoarea autoturismului Skoda Fabia, nr. de identificare TMB, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 04.04.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 15.04.2015, respectiv X euro (echivalentul a I29 lei la cursul de 4,4104 lei/euro din data de 15.04.2015).

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la LC Olanda, conform facturii nr. fn/30.01.2015, în valoare de X euro (I30 lei la cursul BNR de 4,4424 lei/euro din data de 30.01.2015), organele de control nu au acordat drept de deducere deoarece contribuabilul nu a prezentat documente de plată.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de I31 lei, din care s-a compensat pierderea fiscală reportată din 2014, rezultând **un venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2015, în sumă de I32 lei** (I31 - V), aferent căruia s-a stabilit că dl AL datorează un impozit pe venit în sumă de **I33 lei (I32x16%)**.

### **3) În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente**

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei totale de **C lei** cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- Pentru anul fiscal 2012, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în suma de I16 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **C1 lei** (I16 leix 5,5%);
- Pentru anul fiscal 2013, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de I22 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **C2 lei** (I22 leix 5,5%);
- Pentru anul 2014, pentru care s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de V lei, în condițiile în care contribuabilul nu are alte venituri realizate, asupra cărora să se fi calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296<sup>22</sup>, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de **C3 lei** (C4+C5), la o bază impozabilă în sumă de C6 lei (C7 lei pentru perioada 01.01.2014 - 30.06.2014+ C8 lei pentru perioada 01.07.2014- 31.12.2014).
- Pentru anul fiscal 2015, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de I31 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **C9 lei** (I31 leix 5,5%).

**II.2 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, A.J.F.P. X a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de A lei, din care A1 lei dobânzi și A2 lei penalități, reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018.**

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.**

1) **În fapt**, inspecția fiscală efectuată de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. X asupra activității desfășurate de dl AL a vizat TVA, perioada verificată fiind 01.10.2012- 31.12.2015, impozitul pe venit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și contribuția de asigurări sociale de sănătate, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015.

Urmare a controlului au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, care a fost corectată material în 19.09.2018 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018, **prin care au fost stabilite obligații suplimentare în sumă totală de X lei (T lei TVA, I lei impozit pe venit și C lei CASS), precum și o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei.**

Contestatarul consideră că perioada supusă verificării cuprinsă în intervalul 01.01.2012-31.12.2012 nu mai putea face obiectul inspecției fiscale în vederea stabilirii de obligații fiscale cu titlu de impozit pe venit, contribuție de asigurări sociale de sănătate sau TVA, și invocă în susținere prevederile art. 91 alin. (1) din OG 92/2003/R (contribuabilul face referire în mod eronat în contestație la art. 91 alin. (1) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

**În drept**, potrivit prevederilor art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 110 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale**

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Totodată, la art. 347 alin. (1) din același act normativ se statuează că:

**art. 347 Dispoziții privind termenele**

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

Având în vedere faptul că în speță, pentru obligațiile fiscale principale reprezentând TVA, impozit pe venit și CASS termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea

207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, adică după dispozițiile OG 92/2003/R.

Se retine deci că în speță prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este reglementată de prevederile art. 91 și art. 92 din OG 92/2003/R, în vigoare la 01.01.2012, coroborate cu cele ale art. 22 și art. 23 din același act normativ, conform căroră:

**„art. 91 *Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale***

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

**art. 92 *Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.

**art. 22 *Obligațiile fiscale***

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

**art. 23 *Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale***

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală

datorată.”

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematică a art. 21 și art. 23 din Codul de procedură fiscală antecitate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) întrucât numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Se reține că numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabilului declararea și plata impozitului, în situația în care acesta nu-și respecta obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției.

În acest sens se pronunță și Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală în adresa 712884/2016, organul fiscal precizând că „s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la **momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere**” și că „pentru TVA aferente lunilor ianuarie- noiembrie 2010 (...) termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale se împlinește la 1 ianuarie 2016, **cu excepția cazului în care au intervenit cauzele de suspendare sau întrerupere a acestui termen**”.

În concret, în cazul impozitului pe venit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o declare prin declarația privind venitul realizat, având în vedere prevederile art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

„art. 83 Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.”

Având în vedere dispozițiile art. 83 alin. (1) antecitat, termenul de depunere a declarației privind venitul realizat la organul fiscal competent pe anul 2012 este 25 mai a anului următor celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 și art. 91 din Codul de procedură fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul anual datorat pentru anul 2012, respectiv, data la care se naște baza de impunere, este data de 25.05.2013, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina domnului AL impozit pe venit pentru anul 2012, curge de la data de 01.01.2014. Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2012, pentru care declarația privind venitul realizat trebuia depusă până la data de 25 mai 2013 conform art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 și se împlinește la data de 31 decembrie 2018.

Cum inspecția fiscală a început la data de 04.05.2018, așa cum s-a consemnat în Procesul-verbal nr. X2490/04.05.2018, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit obligația fiscală reprezentând impozitul pe venit aferent anului fiscal 2012 în cadrul termenului legal de prescripție.

În ceea ce privește CASS, art. 8 din Ordinul (CNAS) nr. 617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de

executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, statuează că:

„art. 8

(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”

În cazul taxei pe valoarea adăugată, baza de impunere se constituie în momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și TVA colectată aferentă.

Se reține deci că orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare este contrară principiilor fiscale, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor/taxelor aferente.

Prin urmare, cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul ar trebui să o determine și să o declare prin decontul de taxă, indiferent dacă și-a îndeplinit această obligație sau nu.

În acest sens se pronunță și Direcția generală de legislație Cod procedură fiscală în adresa 712884/2016, organul fiscal precizând că „s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la **momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere**” și că „pentru TVA aferente lunilor ianuarie- noiembrie 2010 (...) termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale se împlinește la 1 ianuarie 2016, **cu excepția cazului în care au intervenit cauzele de suspendare sau întrerupere a acestui termen**”.

Se reține că perioada fiscală pentru TVA se determină în conformitate cu prevederilor art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2012, coroborat cu dispozițiile normelor metodologice date în aplicare, care dispun:

„art. 156<sup>1</sup> **Perioada fiscală**

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

(3) Persoana impozabilă care se înregistrează în cursul anului trebuie să declare, cu ocazia înregistrării conform art. 153, cifra de afaceri pe care preconizează să o realizeze în perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic. Dacă cifra de afaceri estimată nu depășește plafonul prevăzut la alin. (2), recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului calendaristic, persoana impozabilă va depune deconturi trimestriale în anul înregistrării.

(4) *Întreprinderile mici care se înregistrează în scopuri de TVA, conform art. 153, în cursul anului, trebuie să declare cu ocazia înregistrării cifra de afaceri obținută, recalculată în baza activității corespunzătoare unui an calendaristic întreg. Dacă această cifră de afaceri recalculată depășește plafonul prevăzut la alin. (2), în anul respectiv perioada fiscală va fi luna calendaristică, conform alin. (1). Dacă această cifră de afaceri recalculată nu depășește plafonul prevăzut la alin. (2), persoana impozabilă va utiliza trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală, cu excepția situației în care a efectuat în cursul anului calendaristic respectiv una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153.*

(5) *Dacă cifra de afaceri efectiv obținută în anul înregistrării, recalculată în baza activității corespunzătoare unui an calendaristic întreg, depășește plafonul prevăzut la alin. (2), în anul următor perioada fiscală va fi luna calendaristică, conform alin. (1). Dacă această cifră de afaceri efectivă nu depășește plafonul prevăzut la alin. (2), persoana impozabilă va utiliza trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.*

Norme metodologice aprobate prin HG 44/2004

80. (1) *În sensul art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal, în orice situație, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent, inclusiv pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal în cursul anului. La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.*

#### **art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

1) *Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

(3) *Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”*

Astfel, având în vedere prevederile art. 156<sup>1</sup> antecitat, dacă s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA, în anul 2012 contribuabilul ar fi avut ca perioadă fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată trimestrul calendaristic, în anul 2012 contribuabilul verificat înregistrând o cifră de afaceri în sumă de CA1 lei, sub plafonul de 442.910 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2012, adică 4,4291 lei/euro). Dacă ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA petentul avea obligația să depună decontul de taxă pentru trim IV 2012 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, adică 25.01.2013, astfel că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 și se încheie la 31.12.2018, dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica TVA pentru trim. IV 2012 nefiind prescris la data de 04.05.2018 când a început inspecția fiscală.

Organul de soluționare reține că inspectorii fiscali nu au stabilit TVA suplimentară pentru perioada 01.10.2012-31.12.2012, aceasta fiind perioada în care contribuabilul a depășit plafonul de scutire pentru întreprinderi mici, verificarea fiind relevantă doar la stabilirea datei de la care petentul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA.

Contestatarul confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului net impozabil prin declarația privind venitul realizat) cu momentul generării elementelor ce o

compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Ori, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale invocate de contestatarul însuși și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Drept urmare, se constată că excepția prescripției invocată de contribuabil nu este întemeiată.

2) Contestatarul consideră că dispozițiile legale care stabilesc obligația sa de a se înregistra ca plătitor de TVA încalcă principiul certitudinii impunerii, și invocă prevederile art. 6 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, conform cărora „*proiectul de act normativ trebuie să instituie reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă*”.

Totodată, dl AL invocă principiul „*in dubio contra fiscum*” conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale, recte, în favoarea contribuabilului.

Referitor la aceste susțineri, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.10.2010-31.12.2015:

**„art. 126 Operațiuni impozabile**

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario **o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv **operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată** dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - lit. d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

**„Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică**

*(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**"*

În explicitarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1)-(4), în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit căroră:

*„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).*

*(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale, în categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.*

*(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.*

Potrivit art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, persoana impozabilă este definită ca orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc activități de natura celor prevăzute la alin. (2) al aceluiași articol oricare ar fi scopul sau rezultatul activității iar activitățile economice sunt activitățile ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Legiuitorul a explicitat că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că acestea acționează ca atare, de o manieră independentă iar activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

**„art. 128 Livrarea de bunuri**

*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

*(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme."*

Din toate aceste dispoziții legale se reține că esența activității economice este obținerea de venituri pe o bază continuă, condiție care este îndeplinită, în perioada verificată dl AL efectuând 88 de tranzacții cu mașini uzate.



Astfel, în ceea ce privește invocarea de către petent a unor posibile încălcări ale principiului certitudinii impunerii, care stabilește că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

**"art. 3 Principiile fiscalității**

*Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;"*

organul de soluționare reține că legislația în vigoare în perioada verificată a precizat foarte clar situațiile în care persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și când acestea realizează activități economice în sfera TVA, legislația nelăsând loc de interpretări și neexistând niciun dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia, sau asupra normei aplicabile, aceasta nefiind susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple astfel încât să fie aplicabil principiul "in dubio contra fiscum" așa cum pretinde petentul.

În ceea ce privește susținerea contestatarului că organele fiscale nu au adus la cunoștință petentului că trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, acesta considerând că astfel, în favoarea sa operează principiul „in dubio contra fiscum”, neputându-i-se imputa neînregistrarea în scopuri de TVA, atâta timp cât însuși organul fiscal a omis efectuarea acestui demers, se reține că potrivit prevederilor art. 152 și ale art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat dispozițiile pct. 62 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004:

*„art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*

*(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 6113 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

*(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:*

*a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;*

*b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

*[...]*

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.*

### **art. 153 înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

[...]

(8) în cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."

### **Normele metodologice**

„62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;"

Se reține deci că legislația în domeniul TVA nu instituie în sarcina organelor fiscale obligația de a înregistra în scopuri de TVA din oficiu persoanele impozabile de la momentul la care acestea depășesc plafonul de scutire. Un astfel de demers nu ar fi posibil având în vedere raportul dintre resursele organelor fiscale și numărul persoanelor impozabile din România care aplică regimul special de scutire și care sunt înregistrate la organul fiscal, și este practic imposibil în cazul persoanelor care desfășoară activități economice dar nu s-au înregistrat la organul fiscal, cum este cazul contribuabilului în speță. Legislația antecitată prevede însă că orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și termene clare în care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contribuabilii care depășesc plafonul de scutire, aceștia având obligația urmăririi depășirii plafonului.

Se mai reține că, în condițiile în care contribuabilul nu și-a declarat veniturile la organul fiscal iar acesta nu deține o bază de date privind tranzacțiile cu autovehicule desfășurate de persoanele fizice, așa cum în mod eronat susține petentul, organul fiscal cu competențe de administrare nu putea cunoaște, anterior efectuării de verificări specifice de către inspectorii cu

atribuții de efectuare a inspecției fiscale, faptul că persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire de TVA.

Echipa de control precizează în Referatul nr. X5146/10.10.2018 că în perioada 13.03.2018- 28.03.2018, organele de inspecție fiscală au efectuat un control inopinat la persoana fizică AL, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale privind veniturile realizate ca urmare a tranzacțiilor cu autovehicule efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015. Acțiunea de clarificare a situației a fost declanșată în baza Invitației nr. 1206 din 05.03.2018, primită de către contribuabil în data de 23.03.2018, declanșându-se totodată și controlul inopinat în urma căruia s-a încheiat Procesul verbal înregistrat sub nr. X1681/28.03.2018. Acest proces verbal a fost transmis organului fiscal competent de înregistrare fiscală, respectiv A.J.F.P. X, cu adresa nr. X4047/06.08.2018, în vederea aplicării prevederilor art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea contestatarului că, spre deosebire de legea penală, unde necunoașterea sau cunoașterea greșită a dispozițiilor legale nu apără de pedeapsă, dispozițiile Codului fiscal nu sunt obligatoriu a fi cunoscute de către toți cetățenii, se constată că acesta nu motivează în niciun fel această susținere și nu prezintă temeiul de drept care ar dispune astfel.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituția României „*În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie*”, fără vreo distincție între legea penală și legea fiscală.

Într-adevăr obligațiile instituite de legea fiscală, precum și normele de interpretare sau de aplicare a acesteia, trebuie a fi aduse la cunoștința populației, pentru a produce efecte, dar această obligație se consideră îndeplinită prin publicarea lor în Monitorul Oficial. Se reține că publicarea este obligatorie și că nicio reglementare adoptată nu devine executorie decât după ce se publică, ori în speță prevederile legale incidente au fost publicate în Monitorul Oficial și sunt accesibile publicului larg pentru a fi consultate, cei vizați putând să le acceseze oricând în mediul electronic, pe siturile MFP (unde sunt publicate atât prevederile legale la zi cât și diferite puncte de vedere date în explicitarea prevederilor legale) și având la dispoziție servicii de îndrumare constituite la nivelul Administrațiilor Finanțelor Publice.

Referitor la încălcarea principiului securității juridice prin prisma jurisprudenței CEDO din cauza Serkov c. Ucraina se reține că aceasta a avut în vedere cu totul alte circumstanțe decât cele care fac obiectul taxării tranzacțiilor cu bunuri mobile realizate de persoanele fizice din România, respectiv: legislația fiscală ucrainiană reglementa expres interpretarea reglementărilor neclare în favoarea contribuabililor (principiul "*in dubio contra fiscum*"), interpretarea neunitară a problematicei fiscale de către instanțele judiciare naționale, lipsa motivelor pentru schimbarea interpretării instanței supreme judiciare în speța dată etc.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că susținerile petentei cu privire la încălcarea dispozițiilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu sunt întemeiate și nici motivate și se va proceda la analiza pe fond a contestației.

## **B) Pe fond**

***III.1. Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018, cu privire la obligațiile în sumă totală de X lei, din care T lei TVA, I lei impozit pe venit și C lei CASS, precum și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei***

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin adresa nr. 4363/23.08.2018, sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. X4047/30.07.2018, care a stat la baza***

**emiterii deciziilor contestate, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la unitatea de parchet sub nr. 237/23.08.2018.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 04.05.2018-05.07.2018, la persoana fizică AL, o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2015, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2015 și CASS pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2015. Inspecția fiscală nu a fost suspendată.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 dl AL a achiziționat un număr de **88** de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare de autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

Inspectorii precizează că multitudinea operațiunilor de vânzare, precum și din faptul că autovehiculele au fost achiziționate în scopul revânzării, și a obținerii de venituri din această activitate, denotă caracterul comercial al activității desfășurate de dl. AL, astfel că, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008, persoana fizică avea obligația, să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale.

Având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511 - Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone).

În raportul de inspecție se precizează că pentru perioada verificată, contribuabilul nu a întocmit și utilizat documente financiar-contabile și nici formulare financiar - contabile, iar în urma verificărilor efectuate organele de control au stabilit că persoana fizică avea obligația achitării la bugetul de stat a unui impozit pe venit în sumă de I lei, TVA în sumă de T lei și a CASS în sumă de C lei.

Pentru cele constatate, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 4363/23.08.2018 Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele penale constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/ 30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018, întocmite ca urmare a inspecției fiscale efectuate la persoana fizică AL.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în sumă de X lei și se compune din: impozit pe venit suplimentar în sumă de I lei, TVA în sumă de T lei și CASS în sumă de C lei, sume care fac obiectul prezentei decizii.

Sesizarea a fost înregistrată la Parchetului de pe lângă Tribunalul X cu numărul unic 237/23.08.2018.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art- 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă (1)  
"Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.*

*[...]*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."*

Conform acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În speță, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. BVG\_AIF 4047/30.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018 contestate de dl AL și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că, potrivit constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în Raportul de inspecție fiscală nr. X4047/30.07.2018, în perioada verificată persoana fizică a desfășurat operațiuni economice și a obținut venituri impozabile/taxabile pe care nu le-a declarat la organul fiscal, influența fiscală fiind neachitarea la bugetul de stat a impozitului pe venit, și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2013-2015.

Astfel, din documentele puse la dispoziție de către Consiliul Local al Municipiului X-Direcția Fiscală, s-a constatat că în perioada 2012-2015, contribuabilul AL a achiziționat și înstrăinat un număr de 88 de autovehicule rulate, desfășurând prin amploarea operațiunilor de vânzare-cumpărare, activități cu caracter de continuitate, respectiv activități independente în scopul obținerii de venituri.

Referitor la impozitul pe venit în sumă de I lei, la TVA în sumă de T lei și la CASS în sumă de C lei, stabilite suplimentar de plată și contestate de societate, se reține că deficiențele care le-au generat fac obiectul Sesizării nr. 4363/23.08.218, adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul X (înregistrată la unitatea de parchet cu nr. 237/23.08.2018), prin care s-a transmis organelor de cercetare penală un prejudiciu total de X lei, existând suspiciunea că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„Art- 9 alin. (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

*a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;*

*b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;"*

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Ca urmare, deoarece în speță persoana impozabilă nu s-a înregistrat la organul fiscal înainte de a desfășura activitatea economică și nici în următoarea perioadă, nu a declarat veniturile impozabile, nu a ținut evidența contabilă a operațiunilor, nu a cooperat cu inspectorii fiscali și nu a prezentat inspectorilor fiscali documentele primare, aspecte care au dus la sesizarea organelor de cercetare penală cu privire la ascunderea sursei impozabile/taxabile, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale.

Prin urmare, rezultă că organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema ascunderii sursei impozabile și neevidențierea veniturilor în actele contabile, aplicabile fiind și prevederile art. 28 din Codul de procedură penală, care precizează:

*„Art. 28. - (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii**. A proceda altfel, per a contrarie, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație**.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 449/26.10.2004 prin care Curtea Constituțională s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*” menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

De asemenea, prin Decizia nr. 72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22, alin. (1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

Prin Decizia nr. 401/2016, Curtea Constituțională apreciază: „*cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea*”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a înaintat organelor de cercetare Sesizarea penală nr. 4363/23.08.2018, înregistrată la Parchetului de pe

lângă Tribunalul X cu nr. 237/23.08.2018, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate de organele de inspecție fiscală, precum și din informațiile primite de la Consiliul Local al Municipiului X- Direcția Fiscală, s-a constatat că în perioada 2012-2015 contribuabilul AL a achiziționat și înstrăinat un număr de 88 de autovehicule rulate, desfășurând prin amploarea operațiunilor de vânzare-cumpărare activități cu caracter de continuitate, respectiv activități independente în scopul obținerii de venituri, dar nu a declarat la organul fiscal veniturile obținute și nici nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra în scopuri de TVA.

Totodată, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul", consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. X prin Serviciul Soluționare Contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

***"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu."***

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, pct. 10.2.-10.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, statuează că:

*"10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii."*

**În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”, se va suspenda soluționarea contestației formulate de dl AL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018, pentru suma totală de X lei, compusă din T lei TVA, I lei impozit pe venit și C lei CASS, precum și pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei, aferentă anului 2014, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.**

**III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, emisă de A.J.F.P. X, prin care s-au calculat accesorii aferent debitelor stabilite prin Decizia de impunere**

**privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/30.07.2018**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care soluționarea contestației formulate împotriva deciziei prin care au fost stabilite obligațiile fiscale principale, a fost suspendată prin prezenta decizie.**

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018, corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018, societatea solicită anularea în tot a acestor decizii pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de **X lei, precum și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei, precum și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente acestora.**

În ceea ce privesc accesoriile, petentul precizează că: *„consider că acestea mi-au fost în mod greșit imputate, din moment ce și obligația principală producătoare de accesorii reprezintă un act contrar dispozițiilor legale în materie fiscală”.*

Deoarece prin deciziile de impunere contestate, nu au fost stabilite în sarcina d-lui AL obligații fiscale accesorii suplimentare de plată și întrucât în contestație petentul nu precizează cuantumul obligațiilor fiscale accesorii contestate, respectiv actul administrativ fiscal prin care sunt individualizate accesoriile contestate, cu adresa nr. 32808/31.10.2018, organul de soluționare a solicitat contribuabilului ca în termen de 5 zile de la primirea acesteia, să transmită valoarea accesoriilor contestate, precum și titlurile de creanțe prin care acestea au fost individualizate.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 37341/13.11.2018 și la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2861/14.11.218, petenta precizează că se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 101160/12.10.2018, și solicită anularea acesteia pentru suma totală de **A lei**.

**În fapt**, pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, în sumă de T lei, organul de administrare, în speță A.J.F.P. X, a calculat prin Decizia 101160/12.10.218 accesorii în sumă totală de A lei, din care A1 lei dobânzi și A2 lei penalități de întârziere.

Organul de soluționare mai reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și 120<sup>^1</sup> din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173 și 174 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

#### **OG 92/2003/R**

##### **„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**.*

##### **Art. 120 Dobânzi**

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*

##### **Art. 120<sup>^1</sup> Penalități de întârziere valabil până la**

*(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*



### **Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere (modificat prin OUG 50/2013)**

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător."

### **Legea 207/2015**

**„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

**art. 174 Dobânzi**

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată și sunt obligații accesorii debitelor principale.

Accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

În speță, întrucât prin prezenta decizie Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X - Serviciul soluționare contestații a suspendat soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, cu privire la TVA în sumă de T lei, obligație fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de accesorii contestată, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" în baza căruia au fost calculate, accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Astfel, în condițiile în care soluționarea prezentei cauze depinde de soluția definitivă ce se va pronunța cu privire la debitul principal reprezentând TVA, în baza prevederilor art. 277 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**„art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă (1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]**

**b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți."**

urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 101160/12.10.2018, până la data pronunțării unei soluții definitive cu privire la debitul principal stabilit prin Decizia de impunere nr. X4048/30.07.2018.

Prin urmare, potrivit art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **pentru suma de A lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA (T lei), stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 101160/ 12.10.2018, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. X, se va suspenda soluționarea cauzei până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal, după epuizarea tuturor căilor de atac, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]."**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și b), alin. (3) și alin. (4) și ale art. 279 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1. Suspendarea soluționării contestației** formulate de dl AL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4048/ 30.07.2018, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X4049/30.07.2018- corectată material în 19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. X4050/30.07.2018 **pentru suma totală de X lei, din care T lei TVA, I lei impozit pe venit și C lei CASS, precum și pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de V lei aferentă anului 2014**, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

**2. Suspendarea soluționării contestației** formulate de dl AL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **101160/12.10.2018**, emisă de A.J.F.P. X, **pentru accesoriile în sumă totală de A lei**, până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal.

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.